

Одеська національна юридична академія

КУЦІЙ ОЛЕКСАНДР АРТЕМОВИЧ

УДК: 347.73 (477)

**АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВІ ЗАСОБИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАВ
ФІЗИЧНИХ ОСІБ У ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИНАХ**

Спеціальність 12.00.07 – теорія управління;
адміністративне право і процес; фінансове право;
інформаційне право

Автореферат

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Одеса – 2004

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі адміністративного та фінансового права Одеської національної юридичної академії Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор юридичних наук, професор
КІВАЛОВ Сергій Васильович,
Одеська національна юридична академія
Міністерства освіти і науки України,
завідувач кафедри адміністративного
та фінансового права

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
ПАХОМОВ Іван Микитович,
Одеський державний економічний університет
Міністерства освіти і науки України, завідувач
кафедри правознавства

кандидат юридичних наук, доцент
ІВАНСЬКИЙ Андрій Йосипович,
Державна податкова адміністрація в Одеській
області,
начальник управління правового забезпечення

Провідна установа: Київський національний університет
імені Тараса Шевченка, кафедра конституційного
і адміністративного права (м. Київ).

Захист відбудеться “ 3 ” квітня 2004 року о 14.00 годині
на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 41.086.01 Одеської
національної
юридичної академії за адресою: 65009, м. Одеса, вул. Піонерська, 2.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Одеської національної
юридичної академії за адресою: 65009, м. Одеса, вул. Піонерська, 2.

Автореферат розісланий “ 1 ” березня 2004 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

Л.Р. Біла

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. У руслі адміністративної реформи, у відповідності до “Основних положень податкової політики і податкової реформи”, прийнятих Верховною Радою України 13 грудня 1995 року, провадиться і податкова реформа з метою зниження рівня оподаткування, стимулювання вітчизняного товаровиробника, скорочення некритичного імпорту, яка має важливе значення для стабілізації економіки та виходу її з кризового стану.

Україна потребує формування нової податкової політики, спрямованої на побудову стабільної та справедливої системи оподаткування, зменшення податкового тиску і забезпечення збалансованості інтересів держави та платників податків. Чим далі просувається наша країна шляхом реформ і створення економічного підґрунтя дійсно демократичного суспільства, тим гострішою постає потреба у більш детальному усвідомленні еволюційного розвитку основних фінансових інститутів.

Сьогодні практично відсутні теоретичні дослідження, присвячені аналізу правової природи податкових правовідносин, їхньої специфіки, структури.

У зв'язку з цим назріла необхідність визначення та однозначного розуміння базових категорій податкового права, уточнення поняття адміністративно-правових засобів забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах, а також визначення місця і ролі податкових правовідносин у фінансовому праві України.

Оптимізація системи оподаткування є комплексною проблемою, яку досліджують представники різних наук, передусім – економісти і правознавці. Але слід зазначити, що при цьому коло досліджуваних проблем та завдання, які вирішують дослідники, істотно відрізняються між собою: якщо економістів цікавлять, перш за все, проблеми визначення меж оподаткування, характеристика бази оподаткування, регулюючі функції податків тощо, то правознавці розглядають проблему оподаткування з позицій встановлення меж свободи учасників податкових правовідносин, визначення їхніх суб'єктивних прав та обов'язків, аналізу правових засобів забезпечення належного виконання останніх і т.ін.

У теорії фінансового права останнім часом звертається увага на те, що, на відміну від радянського суспільства, розподіл функцій держави у фінансово-правових відносинах зазнав істотних змін. Якщо в умовах одержавлення майже всієї власності в суспільстві держава виступала у фінансовому правовому відношенні як господарюючий суб'єкт, то нині вона виступає у ньому переважно як суб'єкт політичної влади. Звичайно, це відповідним чином відбилося і на характерові правових відносин, які виникають з приводу сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, тобто правових відносин, які належать до числа найбільш поширених у фінансовому праві.

Особливого значення набувають у зв'язку з цим дослідження проблем забезпечення належного функціонування податкових правовідносин, визначення їхньої правової природи, встановлення специфіки структури та характерних властивостей окремих елементів таких відносин, а особливо – проблеми гарантованості суб'єктивних прав громадян у цих правовідносинах.

За радянських часів теоретичними дослідженнями по податках та податковій системі займались вчені-юристи М.І. Пискотін, Б.Н. Іванов, Р.Х. Богатєєв, Д.А. Бекерська, Н.І. Хімічева, А.Х. Хазретов, С.Д. Ципкін.

В Україні останніми роками різні аспекти проблем посуб'єктної дії норм податкового права в нових умовах досліджувались науковцями-юристами та були захищені кандидатські дисертації О.В. Бакун, В.В. Безуглою, Г.В. Бехом, Н.Н. Весельським, В.М. Вишневецьким, Н.В. Воротиною, Р.Н. Гаврилюк, Н.Л. Губерською, Т.Є. Кушнар'овою, І.Є. Криницьким, В.І. Полуховичем, М.А. Перепелицею, О.Г. Свєчніковою та ін.

Однак, спеціальних наукових досліджень прав платника податків як юридичної, так і фізичної особи, а тим більше адміністративно-правових засобів забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах не проводилось.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконане згідно з планами наукових досліджень кафедри адміністративного та фінансового права Одеської національної юридичної академії і є частиною загальної науково-дослідницької програми академії “Правові проблеми становлення і розвитку сучасної Української держави” (державний реєстраційний номер 0101V001195). Дисертація виконана як розділ науково-дослідницької роботи кафедри адміністративного та фінансового права Одеської національної юридичної академії “Правові основи адміністративної реформи в Україні”.

Мета і задачі дослідження. Метою є визначення, на основі наукового аналізу чинного законодавства і досліджень вчених, закономірностей і гарантій дотримання прав платників податків – фізичних осіб, тенденцій організаційного та адміністративно-правового забезпечення їх у практичній діяльності податкових органів, а також наукове обґрунтування адміністративно-правових засобів захисту цих суб'єктів у податкових правовідносинах.

Відповідно до поставленої мети в дисертаційному дослідженні формулюються такі завдання:

- здійснити теоретичний аналіз і визначити поняття і види податкових правовідносин;
- визначити специфіку податкових правовідносин і їхнє співвідношення з фінансово-правовими відносинами;
- встановити специфіку суб'єктного складу податкових правовідносин;
- визначити характерні властивості методу правового регулювання, який застосовується при реалізації податкових правовідносин;
- проаналізувати правову природу і специфіку суб'єктивних прав фізичних осіб як елементу податкових правовідносин;
- з'ясувати сутність та зміст адміністративно-правових засобів забезпечення суб'єктивних прав фізичних осіб у податкових правовідносинах;
- визначити види адміністративно-правових засобів забезпечення суб'єктивних прав фізичних осіб у податкових правовідносинах.

Об'єктом дослідження є сутність адміністративно-правових засобів, що застосовуються у податкових правовідносинах, особливості і проблеми їх

застосування для забезпечення суб'єктивних прав фізичних осіб – платників податків.

Предметом дослідження є відносини, що виникають у зв'язку із застосуванням адміністративно-правових засобів забезпечення суб'єктивних прав фізичних осіб – платників податків у податкових правовідносинах.

Методи дослідження. При здійсненні дисертаційного дослідження використовувався загальнонауковий діалектичний метод, а також такі спеціальні наукові методи, як метод системно-структурного аналізу, порівняльний метод, історичний метод, метод логічного (формально-догматичного) аналізу та ін.

Загальнонауковий діалектичний метод дав можливість виявити кількісні і якісні характеристики розвитку податкових правовідносин з урахуванням проблем сучасності.

Метод системно-структурного аналізу дозволив відбити взаємозв'язок елементів адміністративно-правових засобів забезпечення суб'єктивних прав фізичних осіб і тим самим надав їм можливості посісти відповідне місце в загальній системі податкових правовідносин.

На основі порівняльного методу вдалося виявити загальні та особливі ознаки адміністративно-правових засобів забезпечення суб'єктивних прав фізичних осіб у податкових правовідносинах в системі інших форм державних засобів.

Історичний метод за допомогою екстраполяції дав можливість проаналізувати історичний аспект і виявити перспективи вдосконалення механізму правового регулювання податкових правовідносин.

Використання логічного методу дозволило виділити характерні юридичні риси такого правового явища, як податкові правовідносини, дати їм кваліфіковану інтерпретацію, тлумачення складових елементів структури і отримати важливі кінцеві результати дослідження стосовно поняття та сутності адміністративно-правових засобів забезпечення прав фізичних осіб – суб'єктів податкових правовідносин.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у тому, що вперше в Україні здійснено комплексне монографічне дослідження адміністративно-правових засобів забезпечення суб'єктивних прав фізичних осіб у податкових правовідносинах і формулювання на цьому підґрунті низки конкретних пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства у цій галузі та практики його застосування. Крім того, розвинуто ряд положень щодо характеристики податкових правовідносин як особливого виду правовідносин публічного права, що мають специфіку структури, та підстав виникнення.

Наукова новизна отриманих результатів конкретизується в таких основних положеннях, що виносяться на захист:

запропоновано авторську інтерпретацію поняття податкових правовідносин із врахуванням сучасних уявлень про поділ права на приватне і публічне, тенденції відходу від етатичного погляду на природу податкових правовідносин;

з нових позицій охарактеризовано особливості суб'єктивних прав фізичних осіб – платників податків як елементу складу податкових правовідносин;

конкретизовано співвідношення суб'єктивних прав та обов'язків фізичних осіб як суб'єктів податкових правовідносин;

запропоновано авторське поняття адміністративно-правових засобів забезпечення прав фізичних осіб — платників податків;

вперше здійснено класифікацію адміністративно-правових засобів забезпечення суб'єктивних прав фізичних осіб у податкових правовідносинах;

поглиблено поняття юридичної відповідальності посадових осіб державних податкових органів;

запропоновано відповідні зміни і доповнення до Кодексу про адміністративні правопорушення, проекту Податкового кодексу та інших законодавчих актів.

Практичне значення отриманих результатів Дисертація містить обґрунтовані висновки і пропозиції щодо запровадження адміністративно-правових засобів забезпечення суб'єктивних прав платників податків, оскарження фізичними особами незаконних дій податкових органів. У науково-дослідній сфері одержані результати доповнюють теорію фінансового та податкового права і можуть бути основою для подальшої розробки засобів захисту суб'єктивних прав фізичних осіб. У навчальному процесі матеріали дисертації можуть бути використані при підготовці підручників і навчальних посібників з дисциплін “Фінансове право” та “Податкове право”.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертації доповідалися на щорічних наукових конференціях Одеської національної юридичної академії, а також на конференції “Римське право і сучасність” у грудні 2002 р.

Крім того, матеріали дисертаційного дослідження протягом останніх років були апробовані у процесі проведення семінарів з працівниками податкових служб.

Публікації. За темою дисертації опубліковано 6 статей у збірниках, що входять до переліку фахових видань ВАК України.

Структура дисертації. Дисертація складається із вступу, 3-х розділів, що вміщують 9 підрозділів, висновків і списку використаної літератури. Загальний обсяг дисертації становить 184 сторінки, у тому числі 12 сторінок списку використаних джерел, що складає 238 найменувань.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У першому розділі “Загальна характеристика податкових правовідносин”, що включає три підрозділи, розкриваються поняття правовідносин, їхні види, а також місце податкових правовідносин у загальній системі правовідносин.

У підрозділі 1.1 “Загальна характеристика категорії правовідносин” аналізуються підходи до розкриття і характеристики категорії правовідносин, пропонується авторське бачення проблеми.

Підкреслюється, що в спеціальній літературі фінансові відносини відрізняють від інших видів правовідносин за відповідними характерними ознаками, які зводяться до того, що фінансові правовідносини являють собою зв'язок між суб'єктами, що виникає на основі норм фінансового права. Цей зв'язок гарантується примусовою силою держави, суб'єкти якої є носіями юридичних прав і обов'язків.

Обґрунтовується визначення фінансових правовідносин як двостороннього зв'язку конкретно визначених суб'єктів, у якому одна сторона має права, а інша – відповідні обов'язки. Фінансово-правові відносини забезпечуються державно-правовими засобами, у тому числі і державним примусом.

Звертається увага на те, що визначення структури права припускає і відповідну систему національного законодавства, у якій Конституція і кодекси по зазначених галузях права повинні бути основою всієї законотворчості.

Галузь права охоплює суспільні відносини, що характеризуються певною єдністю, хоча вони і не є тотожними.

У середині галузі розрізняють також відносно однорідні відносини, що виникають у різних сферах і служать підставою для виділення окремих підгалузей права, правових інститутів тощо. Саме до таких правових відносин слід, на нашу думку, віднести і податкові правовідносини.

Виокремлюючи податкові правовідносини з-поміж інших правових відносин, слід наголосити, що податкові правовідносини є, перш за все, відносинами публічного права, належать до галузі фінансового права і є такими, що опосередковують суспільні відносини у сфері оподаткування фізичних і юридичних осіб.

У підрозділі 1.2 “Податкові правові відносини як один з видів фінансових правовідносин” розглядаються характерні ознаки податкових правовідносин як складової частини загальної системи правовідносин.

Податкові правовідносини характеризуються ознаками, які зумовлені природою публічного права.

Визначаються характерні риси податкових правовідносин, у яких законодавець чітко встановлює міру дозволеної поведінки посадових осіб податкових органів, що представляють інтереси держави, і міру належної поведінки платника податків.

Підкреслюється, що шляхи і засоби забезпечення порушених суб'єктивних прав учасників цих відносин передбачають застосування фінансово-правових санкцій.

Податкові правовідносини, як особливий вид правовідносин, визначаються нами як суспільні відносини, що виникають у сфері дії публічного права між державними фінансовими (податковими) органами і фізичними та юридичними особами з приводу податків і обов'язкових платежів у бюджеті всіх рівнів і врегульовані нормами податкового права. Податковим правовідносинам властиві як спільні з фінансово-правовими відносинами риси, так і специфічні ознаки, зумовлені предметом правового регулювання.

Метод фінансово-правового регулювання, який застосовується і при регулюванні податкових відносин, є одним із видів імперативного методу за галузевою приналежністю. Він, як і будь-який галузевий метод у праві, характеризується такими ознаками: порядком встановлення юридичних прав та обов'язків суб'єктів, мірою визначеності наданих прав і автономності дій цих суб'єктів, шляхами і засобами забезпечення суб'єктивних прав, характером взаємних стосунків сторін.

Другий розділ “Суб'єктивні права фізичних осіб як елемент змісту податкових правовідносин” присвячений дослідженню змісту податкових

правовідносин, поняття суб'єктивних прав суб'єктів податкових правовідносин, видів суб'єктивних прав фізичних осіб.

У **підрозділі 2.1 “Зміст податкових правовідносин”** визначаються склад та характерні риси податкових правовідносин, їхня системність.

Податкові правовідносини відповідають визначеній меті – встановленню і, за необхідністю, примусовому стягненню податків. Вони формально визначені, тому що регулюють чітко визначені зв'язки, які виникають між суб'єктами.

Відзначається, що податкові правовідносини являють собою відносини, які виникають відповідно до податкових норм (регулюють встановлення, зміну і скасування податкових платежів) і на підставі юридичних фактів, що пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів, учасники яких наділені суб'єктивними правами і несуть юридичні обов'язки.

Специфікою податкової правоздатності фізичної особи є те, що податкові правовідносини найсильніше втручаються у корінні інтереси особистості, становище фізичної особи в них є найуразливішим, тому що це є розподільні та перерозподільні за своїм характером правовідносини. Для фінансового органу, який виступає від імені держави, встановлена міра дозволеної поведінки, тоді як для фізичної особи у цих правовідносинах встановлена міра необхідної поведінки.

Слід підкреслити, що обов'язок сплачувати податок виникає за умов встановлення і визначення в законодавчих актах обов'язкових елементів податку. До них належать: платник податку, об'єкт податку, одиниця оподаткування, податкові ставки, строки сплати податків, вид бюджету, в який зараховується податок, та деякі інші платежі.

Обов'язкові елементи є основою кожного податку. Цим держава покладає на себе обов'язок встановлювати цивілізовані “правила гри” на вищому законодавчому рівні.

Слід зазначити, що податкові обов'язки фізичних осіб закріплені в різних нормативно-правових актах про податки. Ця розпорошеність призводить до незнання фізичними особами всіх своїх обов'язків у сфері податкового права. Тому доцільно закріпити їх у Податковому кодексі, прийняття якого стало нагальною необхідністю.

У **підрозділі 2.2 “Поняття суб'єктивних прав у податкових правовідносинах”** проаналізовані правові властивості суб'єктивних прав у досліджуваних правовідносинах, з акцентом на індивідуалізованому характерові.

Суб'єктивне право фізичних осіб у податкових правовідносинах – це правова гарантія, надана державою на захист їхніх майнових інтересів.

Суб'єктивні права фізичних осіб у податкових правовідносинах знаходять відображення у загальному правовому статусі людини і громадянина. При здійсненні своїх прав і свобод кожна людина повинна бути піддана тільки таким обмеженням, які встановлені законом винятково з метою забезпечення необхідного визнання і вимог моралі, громадського порядку та загального добробуту в демократичному суспільстві.

Слід відзначити, що суб'єктивні права фізичних осіб у податкових правовідносинах мають індивідуальний характер і залежать від конкретного суб'єкта, від характеру правовідносин між платниками податків і посадовими особами.

Аналізуються суб'єктивні права фізичних осіб у податкових правовідносинах, а саме: право подавати державним податковим органам документи, що підтверджують право на пільги щодо оподаткування у порядку, встановленому законами України; право отримувати й ознайомлюватися з актами перевірок, проведених державними податковими органами; право оскаржувати у встановленому законом порядку рішення державних податкових органів і дії їхніх посадових осіб.

Обґрунтована критика етатистського підходу до оподаткування фізичних осіб у працях професора П. С. Пацурківського і доцента О. В. Бакун зумовила необхідність здійснення теоретичного аналізу розвитку інституту прав платників податків – фізичних осіб. Це пов'язано з тим, що в умовах ринкових відносин основне податкове навантаження покладається на фізичних осіб – платників податку.

Об'єктивно назріла необхідність змінити ставлення до платника податку, розширивши коло його об'єктивних, незалежних ознак. Так, традиційно платник податку визначається як особа, яка має самостійне джерело доходу чи певне майно і з огляду на це зобов'язана законом сплачувати податок.

Одним із найважливіших критеріїв платника податку є наявність в останнього самостійного джерела доходу чи відповідного майна. Проте, ця спільна для всіх платників податків риса на практиці є однією з підстав нерівності платників податків, зумовлює їхній поділ на дві групи: фізичних осіб, які займаються підприємницькою діяльністю і фізичних осіб, які не займаються підприємницькою діяльністю.

Підкреслюється, що, крім закріплення суб'єктивних прав і юридичних обов'язків суб'єктів податкових правовідносин, держава як власник податкових надходжень, що акумулюються, повинна забезпечити дієвість законодавчо закріплених принципів системи оподаткування та її відповідність до податкової реальності.

Закон України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22 травня 2003 року збільшив коло суб'єктів – платників цього податку, значно розширив базу оподаткування, закріпив нормами права механізм розрахунку податку з різних категорій (в залежності від обсягу оподаткування) фізичних осіб.

Але і як у діючому законодавстві, так і у прийнятому Законі України “Про податок з доходів фізичних осіб” відсутня стаття з чітко сформульованими правами платників податків. Єдина норма, а саме ст. 20 Закону встановлює, що у випадку, коли особи, зобов'язані нести відповідальність за неповне та несвоєчасне подання платником податків бюджетного відшкодування, не здійснюють або відмовляються здійснювати вказане відшкодування (його частину) всупереч нормам цього Закону, то платник податку має право оскаржити їхні дії (бездіяльність) у суді (господарчому суді) без попередньої оплати державного мита у зв'язку з поданням позову.

Відзначається, що проблема суб'єктивних прав громадян та їх реалізацій у податкових правовідносинах ще вимагає свого подальшого теоретичного обґрунтування і практичного впровадження.

Підрозділ 2.3. “Види суб'єктивних прав фізичних осіб у податкових правовідносинах” присвячений визначенню видів та груп суб'єктивних прав фізичних осіб – платників податків.

Суб'єктивні права фізичних осіб – платників податків можна поділити на декілька груп, тому що вони являють собою певну систему, яка має свою структуру.

У зв'язку з цим виокремлюють такі види податкових прав: організаційно-майнові і організаційно-податкові (але пов'язані з реалізацією організаційно-майнових).

Крім цього, як і в інших галузях публічного права, у складі податкової правоздатності фізичної особи з точки зору механізму реалізації можна виокремити також абсолютні (безумовні) та відносні права. До абсолютних належать права, якими громадяни користуються за власним розсудом, а публічні суб'єкти, які беруть участь у податкових правовідносинах, повинні створювати для цього відповідні умови і не перешкоджати їх реалізації. До таких прав належать право на отримання вичерпної інформації про податки та збори, право вимагати дотримання податкової таємниці, право податкової скарги і судового оскарження, право здійснення податкового планування своєї діяльності. Д.Н. Бахрах справедливо зазначає, що реалізація абсолютних прав залежить, головним чином, від волі приватної особи.

Відносними податковими правами слід вважати такі права, для реалізації яких необхідний правозастосовчий акт компетентного державного органу, який бере участь у податкових правовідносинах, або реалізація яких здійснюється під контролем таких органів, тобто право користування податковими пільгами, право отримувати відстрочку по податках, податковий кредит тощо.

Серед суб'єктивних прав платників податків можна виділити такі види прав: право платників податків організаційного характеру (право представляти свої інтереси безпосередньо або через представників у податкових органах, право бути присутніми при проведенні податкових перевірок); право зі сплати податків (право використовувати податкові пільги, отримувати відстрочки, податкові кредити); право з обліку та звітності (право отримувати у податкових органах необхідну інформацію, обирати метод ведення податкового обліку, право надавати пояснення податковим органам, обґрунтовані відмови, право оскаржувати рішення податкових органів).

При аналізові видів прав фізичних осіб – платників податків слід виокремити такі права, які, хоча і мають дещо декларативний характер, повинні бути закріплені у податковому законодавстві як такі, що опосередковуються загальноправовим принципом законності. Серед таких прав слід назвати право вимагати від посадових осіб податкових та інших органів дотримання законодавства про податки та збори при здійсненні ними якихось дій стосовно особи, право не виконувати неправомірні акти і вимоги податкових органів та їхніх посадових осіб. Ці права не є, власне кажучи, суто податковими. Вимагати дотримання законодавства і не підкорятися неправомірним вимогам має право будь-яка особа у межах відносин будь-якої галузі права. Такі права і кореспондуючі їм обов'язки є невід'ємною частиною і підґрунтям правопорядку.

Розділ третій “Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах” складається із чотирьох підрозділів, присвячених аналізу адміністративно-правових засобів забезпечення прав фізичних осіб у податкових відносинах.

У підрозділі 3.1. “Юридичні гарантії як засоби забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах аналізується механізм забезпечення суб’єктивних прав, під яким розуміється сукупність правових засобів, спрямованих на забезпечення їх реалізації.

Юридичні гарантії як засоби забезпечення прав і обов’язків розглядаються у співвідношенні з політичними, ідеологічними та іншими гарантіями як явища однопорядкові, тоді як з економічними гарантіями вони співвідносяться як базисні і надбудовні.

При цьому наявність економічних, політичних, ідеологічних та інших гарантії оцінюється як умова приведення в дію всього механізму реалізації прав і обов’язків фізичних осіб і, у першу чергу, тих юридичних гарантії, які забезпечують досягнення кінцевої мети, закладеної в реалізації права.

Цікавою представляється оцінка юридичних гарантії як правових засобів. Ця точка зору одержала значного поширення. З деякими розбіжностями вона зводиться до того, що юридичні гарантії визначаються як правові засоби (закріплені в законодавстві), які безпосередньо забезпечують правомірну реалізацію й охорону (захист) прав, обов’язків і законних інтересів особистості.

Юридичні гарантії – сукупність закріплених у правових нормах засобів (умов, способів), а також організаційно-правова діяльність щодо їхнього застосування, спрямовані на забезпечення безперешкодної реалізації і всебічної охорони суб’єктивних прав громадян.

В залежності від характеру і спрямованості дії гарантії можуть бути класифіковані на матеріальні і процесуальні. Причому, мабуть, було б неправильним ґрунтувати цю класифікацію на галузевій приналежності норм, що містять положення, які забезпечують права фізичних осіб. Здається, що критерієм тут повинні бути характер установлюваної правомочності й особливості охорони прав громадян.

Матеріальні юридичні гарантії можуть бути визначені як сукупність правомочностей громадянина, а також засобів правового забезпечення їхньої охорони і захисту в процесі реалізації. Процесуальні юридичні гарантії являють собою передбачені законодавством спеціальні процедурні правила реалізації прав, а також порядок їхньої охорони і захисту на випадок правопорушення.

Взаємодіючи і доповнюючи одна одну, матеріальні і процесуальні юридичні гарантії створюють можливість реального здійснення права. За відсутності однієї з цих категорій проголошене право нерідко перетворюється на декларацію, тому що його реалізація залежить від розсуду сторін.

У підрозділі 3.2. “Поняття адміністративно-правових засобів забезпечення прав фізичних осіб – платників податків” визначаються поняття адміністративно-правових засобів та їхні характерні ознаки.

Правові засоби як юридичні інструменти в залежності від галузевої приналежності поділяють на конституційні, адміністративні, фінансові і т.д.

Адміністративно-правові засоби – це, передусім, норми, які знаходяться в актах управління у конкретній сфері діяльності. В галузі оподаткування як юридичних, так і фізичних осіб, такими актами є Конституція України, Закони, Укази та інші акти

Президента України, декрети та постанови Кабінету Міністрів України, акти міністерств та інших органів виконавчої влади, місцевих державних адміністрацій, органів місцевого самоврядування.

До адміністративно-правових засобів забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах належать: надання права самостійного нарахування сум податкових зобов'язань; право подання скарги у випадках незгоди з сумами податкових зобов'язань, визначених податковим органом; право участі у процедурі розгляду скарг; право участі у компромісному визначенні суми боргу в апеляційному розгляді скарги; право визначення черговості погашення зобов'язань на користь кредиторів; обмежувальне право користування активами, які знаходяться у податковій заставі, та ін.

Отже, можна зробити висновок, що адміністративно-правовими засобами забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах є сукупність всіх заходів, які застосовуються для забезпечення реалізації прав суб'єктів та охорони їхніх інтересів.

У підрозділі 3.3 “Класифікація адміністративно-правових засобів забезпечення і захисту прав фізичних осіб – платників податків” досліджуються підстава і принципи класифікації адміністративно-правових засобів забезпечення і захисту прав платників податків.

Чисельні засоби створення умов захисту прав фізичних осіб – платників податків можна класифікувати на дві групи: а) попереджувальні, що профілактично створюють умови, які не допускають протиправних дій; б) правозахисні, тобто гарантії держави, які забезпечують відновлення прав платників податків.

Група попереджувальних засобів, які не допускають протиправних дій, складається: із засобів виховання правової культури платників податків – своєчасного їх інформування; засобів відновлення балансу інтересів держави та платників податків шляхом реального рівня оподаткування, закріплення реальних ставок оподаткування фізичних осіб.

Група правозахисних засобів поширюється на адміністративно-правове регулювання скарг платників податків, у тому числі фізичних осіб, та подання позовів на судовий розгляд. Однак, на розгляд скарг, а тим більше на судовий розгляд, витрачається багато часу, протягом якого платник податків – фізична особа зазнає матеріальної та моральної шкоди через неправомірні, а іноді непрофесійні дії посадових осіб податкових органів.

Аналіз прав платників податків і зокрема платників – фізичних осіб і адміністративно-правових засобів їх забезпечення дозволяють класифікувати їх за різними критеріями: за економічним змістом адміністративно-правові засоби мають матеріальний характер (незгода з сумою розрахованого податку) або процесуальний характер (процедура надання скарги або розгляду скарг платників податків та ін); за способом забезпечення прав платників податків та захисту їх від протиправних дій: на правоохоронні засоби забезпечення прав платників податків та правозахисні засоби, що передбачені адміністративним або судовим засобом захисту; за юридичною силою нормативно-правових актів: на закони та підзаконні акти, які

приймаються у розвиток законів, встановлюють права платників податків та засоби їх забезпечення.

Оскільки в Україні відсутня Декларація прав платників податків, яка прийнята у деяких розвинених країнах, відсутні конкретні права платників податків в основних податкових законах країни, то і перелік способів захисту прав є практично вичерпним і регулює можливість оскарження необґрунтованих рішень, дій або бездіяльності податкових органів. Процес оскарження практично завжди є результатом спору між платником податків і податковим органом, коли учасники неоднаково розцінюють одні й ті самі факти, нормативні акти, висновки документальних перевірок, фінансові санкції тощо.

У підрозділі 3.4 *“Оскарження рішень контролюючих органів та апеляційне узгодження податкового зобов’язання”* аналізується механізм оскарження платниками податків рішень, дій і бездіяльності податкових органів.

Загальний аналіз положень діючих нормативно-правових актів України, якими регулюється порядок оскарження платниками податків рішень, дій і бездіяльності органів державної податкової служби України, дозволив зробити висновок, що на сьогоднішній день взаємини платників податків з органами державної податкової служби залишаються складними, що значною мірою є результатом недосконалості податкового законодавства, яке надає податковим органам широких повноважень щодо стягнення податкових платежів будь-якою ціною, часто ігноруючи при цьому права і законні інтереси платників податків.

Акцентовується, що одним із дієвих адміністративно-правових засобів захисту прав фізичних осіб – платників податків у податкових правовідносинах є встановлений порядок оскарження рішень контролюючих органів та апеляційне узгодження податкового зобов’язання.

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження сформульовані найбільш важливі наукові положення і практичні пропозиції.

Податкові правовідносини, як особливий вид правових відносин, визначаються нами як суспільні відносини, що виникають у сфері дії публічного права між державними фінансовими (податковими) органами і фізичними та юридичними особами з приводу обов’язкових платежів у бюджеті всіх рівнів, врегульовані нормами податкового права.

Особливостями податкових правовідносин є те, що : а) зв’язок між їхніми суб’єктами виникає виключно на основі норм права; б) зв’язок між їхніми суб’єктами виникає на основі норм права через їх суб’єктивні юридичні права та обов’язки. Особливий юридичний зв’язок між суб’єктами, що завжди виникає на базі їх матеріальних інтересів, існує саме тому, що ці суб’єкти є носіями відповідних прав і обов’язків; в) зв’язок, який виникає на основі норм фінансового права між суб’єктами, має індивідуальний, конкретно визначений характер. Це зумовлене насамперед, тим, що правовідносини так або інакше є індивідуалізованим за своїм

суб'єктним складом, за змістом прав і обов'язків цих суб'єктів; г) зв'язок між їхніми суб'єктами виникає на підставі норм права і підтримується (гарантується) примусовою силою держави.

До змісту правовідносин і, в тому числі, податкових правовідносин, входить дозволена поведінка однієї сторони податкового органу і належна поведінка другої сторони (платника податків), тобто суб'єктивні права та обов'язки сторін.

У податковому законодавстві має місце невизначеність правового статусу платників податків, що призводить до диспропорцій прав і обов'язків, тобто обсяг прав платників податків є набагато меншим за обсяг їхніх обов'язків. У цьому зв'язку пропонуємо встановити рівновагу між платниками податків і податковими органами, що дозволить уникнути зайвих репресивних заходів стосовно законослухняних платників податків.

Пропонується внести ряд змін до чинного законодавства, спрямованих на попередження заподіяння шкоди суб'єктам господарювання контролюючими органами при здійсненні ними відповідних дій, на які вони уповноважені. Зокрема, ввести адміністративну відповідальність за незаконний арешт майна і грошових коштів; встановити вичерпний перелік можливих рішень, які повинен прийняти суддя при розгляді такої скарги.

У відповідності до статті 13 Закону України "Про державну податкову службу в Україні" за невиконання або неналежне виконання посадовими особами державної податкової служби своїх обов'язків вони притягуються до матеріальної відповідальності, при цьому шкода, заподіяна такими неправомірними діями посадових осіб державної податкової служби, підлягає відшкодуванню за рахунок державного бюджету. Пропонується відшкодовувати заподіяну платникам податків шкоду в першу чергу, за рахунок коштів, що виділяються на фінансування органів, які цю шкоду заподіяли, а вже потім – за рахунок коштів бюджету і внести відповідні зміни до статті 13 зазначеного Закону.

До адміністративно-правових засобів забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах належать: надання права самостійного нарахування сум податкових зобов'язань; право подачі скарги у випадках незгоди з сумами податкових зобов'язань, визначених податковим органом; право участі в процедурі розгляду скарг; право участі у компромісному вирішенні суми боргу в апеляційному розгляді скарги; право визначення черговості погашення зобов'язань на користь кредитів; обмежувальне право користування активами, що знаходяться у податковій заставі й інші.

Упорядкування і вдосконалення адміністративно-правових засобів забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах необхідно здійснювати у напрямках:

- приведення у повну відповідність норм підзаконних актів Державної податкової адміністрації до норм основного Закону України від 21 вересня 2000 р.;
- розробки й узаконення критеріїв і умов, за яких платник податків – фізична особа буде мати право на відстрочку і розстрочку погашення податкових

зобов'язань і податкового боргу замість суб'єктивного рішення посадових осіб податкових органів;

- спрощення методики нарахування податків, що сплачуються фізичними особами;
- відповідності рівня оподаткування фізичних осіб рівню надання безкоштовних послуг державою;
- розвитку партнерських відносин органів податкової служби з фізичними особами – платниками податків, видання масовим тиражем пам'ятки фізичним особам – платникам податків з роз'ясненням їхніх прав і обов'язків, а також методики нарахування по кожному з податків.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ РОБІТ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

1. Куций О.А. До питання про поняття та юридичну природу податкових правовідносин // Актуальні проблеми держави і права: Зб. наук. праць. – Одеса, 2001. – № 12. – С. 194-198.
2. Куций О.А. До проблеми визначення співвідношення понять “галузі права” та “галузі законодавства” // Актуальні проблеми держави і права: Зб. наук. праць. – Одеса, 2002. – № 13. – С. 152-154.
3. Куций О.А. Особливості адміністративно-правових засобів захисту суб'єктивних прав платників податків // Вісник Одеського інституту внутрішніх справ. – Одеса, 2002. – № 3. – С. 139-142.
4. Куций О.А. Податкові правовідносини як різновид фінансово-правових відносин // Вісник Одеського інституту внутрішніх справ. – Одеса, 2002. – № 4. – С. 97-99.
5. Куций О.А. Система юридичних гарантій суб'єктивних прав громадян // Вісник Національного університету внутрішніх справ. – 2003. – № 21. – С. 176-179.
6. Куций О.А. Правові основи забезпечення прав громадян-платників податків. // Актуальні проблеми держави і права: Зб. наук. праць. – Одеса, 2003. – № 16. – С. 358-363.

АНОТАЦІЯ

Куций О.А. Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Одеська національна юридична академія, Одеса, 2003.

Дисертація містить аналіз теоретичних аспектів правового механізму функціонування адміністративно-правових засобів забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах.

У роботі комплексно досліджуються поняття правовідносин, їхні види. Дається характеристика місця податкових правовідносин у загальній системі правовідносин, вирізняються їхні характерні риси від аналогічних фінансових правовідносин.

Особлива увага в роботі приділяється аналізу суб'єктивних прав фізичних осіб як елементу змісту податкових правовідносин. У першу чергу, досліджується безпосередньо зміст самих податкових правовідносин, поняття суб'єктивних прав у податкових правовідносинах, а також їхні види.

Особливе місце в роботі відведено дослідженню адміністративно-правових засобів забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах, механізма функціонування юридичної відповідальності як виду правових гарантій у податкових правовідносинах.

На підставі здійсненого аналізу в дисертації зроблені висновки як в галузі теоретичних науково значимих проблем, так і у сфері практичної законотворчості.

Ключові слова: податкові правовідносини, суб'єктивне право, юридична гарантія, податкова відповідальність, податковий обов'язок, адміністративно-правові засоби.

АННОТАЦИЯ

Куцый А.А. Административно-правовые средства обеспечения прав физических лиц в налоговых правоотношениях. – Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – теория управления; административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Одесская национальная юридическая академия, Одесса, 2003.

Диссертация содержит комплексный анализ теоретических проблем, связанных с определением, трактованием юридических средств обеспечения прав физических лиц в налоговых правоотношениях. Исследованы понятия правоотношений, виды правоотношений, место налоговых правоотношений в системе других правоотношений.

В диссертации подчеркивается, что главной задачей сегодня является преодоление этатистского мировоззрения, которое напрочь отвергает возможность проявления личностью субъективной воли в финансовых отношениях и правоотношениях, что в определенной мере лишает ее качеств как субъекта права.

Критика этатистского подхода к налогообложению физических лиц обусловила необходимость теоретического анализа развития института прав физических лиц – налогоплательщиков. Это связано с тем, что в условиях рыночных отношений основная налоговая нагрузка ложится на физических лиц — налогоплательщиков одновременно как плательщиков налогов, так и как потребителей продукции на конечном этапе через косвенное налогообложение (цену товара).

Структуру правовых отношений составляют субъективные права и юридические обязанности.

Субъективное право физического лица в налоговых правоотношениях – это правовая гарантия, представленная государством в защиту его имущественных интересов. Субъективные права физических лиц в налоговых правоотношениях имеют индивидуализированный характер в зависимости от конкретного субъекта, от характера правоотношений, возникающих между плательщиками налогов и должностными лицами.

Немногие права, которыми наделено физическое лицо в сфере налоговых правоотношений, в сущности, отмечаются производным от его обязанностей характером. Содержание налоговой обязанности определяется, прежде всего, императивными методами финансово-правового регулирования, особенностями отношений, которые складываются между субъектами по поводу уплаты налогов и сборов. Характерной особенностью налогово-правового регулирования есть юридическое неравенство субъектов налогового права.

Вопрос гарантированности субъективных прав граждан – налогоплательщиков является одним из центральных в проблеме обеспечения надлежащей реализации субъективных прав. На основе осуществленного анализа за основу берутся определения юридических гарантий как совокупность закрепленных в правовых нормах средств (условий, способов), а также организационно-правовая деятельность по их применению, направленная на обеспечение беспрепятственной реализации и всесторонней охраны субъективных прав граждан.

Подчеркивается, что, кроме закрепления субъективных прав и юридических обязанностей субъектов налоговых правоотношений, государство, как собственник аккумулирующихся налоговых поступлений, должно обеспечить действенность законодательно закрепленных принципов системы налогообложения и их соответствие налоговой реальности.

Теоретические обоснования по трудам ученых и анализ действующей практики дали возможность показать необходимость административно-правовых средств обеспечения прав физических лиц в налоговых правоотношениях; определить их понятие и классифицировать их по разным критериям: по экономическому содержанию — административно-правовые средства имеют материальный либо процессуальный характер; по способам обеспечения прав плательщиков налогов и защиты их от противоправных действий: на правоохранительные средства обеспечения прав плательщиков налогов и сборов и правозащитные средства, которые распространяются на административно-правовое рассмотрение жалоб плательщиков налогов.

Административно-правовые средства обеспечения и защиты прав налогоплательщиков классифицируются по следующим критериям: по экономическому содержанию административно-правовые средства имеют материальный либо процессуальный характер. По способам обеспечения прав налогоплательщиков и защиты их от противоправных действий – на правоохранительные средства обеспечения прав налогоплательщиков и правозащитные средства, которые предусмотрены апелляционными или судебными средствами защиты; по органам и актам – на законы и подзаконные акты, которые

принимаются в развитие законов, устанавливающих права налогоплательщиков и средства их обеспечения.

Общий анализ положений действующих нормативно-правовых актов Украины, которыми регулируется порядок обжалования налогоплательщиками решений, действий и бездействия органов государственной налоговой службы Украины, позволил сделать вывод, что на сегодняшний день взаимоотношения налогоплательщиков с органами государственной налоговой службы остаются сложными, что в значительной мере является результатом несовершенства налогового законодательства, предоставляющего налоговым органам широкие полномочия по взысканию налоговых платежей любой ценой, часто игнорируя при этом права и законные интересы налогоплательщиков.

На основании осуществленного анализа сформулированы предложения относительно усовершенствования административно-правовых средств обеспечения прав физических лиц в налоговых правоотношениях, в концепциях отдельных законопроектов в Украине, без чего невозможно обеспечение реализации норм налогового законодательства, надлежащего выполнения субъективных прав и обязанностей участниками налоговых правоотношений.

Ключевые слова: субъективное право, налоговые правоотношения, юридическая гарантия, административно-правовые средства, налоговая ответственность, налоговая обязанность.

SUMMARY

Kutsiy O.A. Administrative legal means guaranteeing the rights of physical persons in taxation legal relations. — Manuscript.

The thesis stands for a degree of the candidate in Law science, speciality 12.00.07: theory of administration; administrative law and process; financial law; information law. — Odessa National Law Academy, Odessa, 2003.

The thesis contains the analysis of the theoretical aspects of legal mechanism of functioning of administrative legal means guaranteeing physical persons' rights in taxation relations.

The conception of legal relations and their kinds are thoroughly researched in the work. The detailed characteristic of the place of taxation legal relations in the whole system of legal relations is given here to mark out their characteristic features from analogous financial legal relations.

A special attention in the work is paid to the analysis of the subjective rights of the physical persons as an element of the taxation legal relations contents. That's why the research is made from the general to the particular. First of all the contents of the taxation legal relations, the conception of subjective rights taxation legal relations and their kinds are researched in the thesis.

A special place in the work is given to the research of administrative legal means guaranteeing physical persons' rights in taxation legal relations, the basis of their

classification, mechanism of the functioning of legal responsibility as a kind of legal guarantees in taxation legal relations.

On the basis of the analysis done in the thesis we made a conclusion both in the sphere of theoretical scientific studies and in the sphere of practical legislation.

Key words: taxation legal relations, subjective right, legal guarantee, tax responsibility, tax duty, administrative legal means.